



In depth

A look at current financial reporting issues

2021年8月9日(更新日 2022年1月14日)
No. 2021-09

クラウド・コンピューティング契約におけるコンフィギュレーションおよびカスタマイゼーションのコスト(2022年1月14日アップデート)

要点

2021年3月のIFRIC Updateには、クラウド・コンピューティング契約におけるコンフィギュレーションおよびカスタマイゼーション(CC)コストに関するアジェンダ決定が含まれました。本アジェンダ決定には、このようなCCコストの会計処理において企業が考慮すべきステップが含まれています。主な検討項目は以下のとおりです。

- コストは無形資産として資産計上することができるか。
- コストは前払として資産計上できるか、それともコストは発生時に費用処理すべきか。

このアジェンダ決定は、サービスとしてのソフトウェア(SaaS)クラウド契約に関連してCCコストが発生する企業に影響を与え、会計方針の変更につながる可能性があります。企業は、会計方針の変更を適切かつ適時に適用するために、当期および過去の期間のSaaS契約に関する履歴情報を入手するための十分なリソースを確保して割り当てなければなりません。

1. 背景

クラウド・コンピューティングは、Webベースのツールやアプリケーションを介して情報技術サービスを提供するためのモデルです。クラウドサービスは通常、インフラストラクチャ、プラットフォーム、ソフトウェアの3つのサービスモデルのいずれかに分類されます。本資料では、サービスとしてのソフトウェア(SaaS)に焦点を当てています

このような契約では、一般的に、顧客はソフトウェアのライセンスを取得したり、ソフトウェアを所有する権利を有したりすることはありません。こうした契約は、契約期間にわたり、供給者のアプリケーション・ソフトウェアにアクセスする権利を顧客に与えます。ソフトウェアにアクセスする権利は、顧客にソフトウェア資産を提供するものではなく、したがって、ソフトウェアへのアクセスは、顧客が契約期間にわたって受け取るサービスです。通常、ソフトウェアは売手のハードウェアに残っており、買手はインターネットに接続してソフトウェアにアクセスするだけです。

IFRS解釈指針委員会(IFRS IC)は、2019年3月にSaaS契約の取り扱いに関するアジェンダ決定を公表しました。2019年3月のアジェンダ決定では、SaaS契約全体の会計処理が検討されました。アジェンダ決定は、SaaS契約が、

どのような場合にサービスとして会計処理される可能性が高く(企業がソフトウェアを所有する権利を取得しない場合、多くのクラウド・コンピューティングがこれに該当)、どのような場合に無形資産またはリースになる可能性があるかを示しています。最新のアジェンダ決定において、IFRS ICはCCコストの取り扱いのみに焦点を当てています。したがって、本資料では、このような契約のCCコストの会計処理のみに焦点を当てます。

クラウド・コンピューティング契約におけるCCコストとは何か

多くの企業は、SaaS契約に対して手数料を支払い、サービスの受領前に企業の仕様要件に合わせてそれらのサービスをコンフィギュレーションおよび(または)カスタマイズするための追加金額を支払います。例えば、企業が、人事システムのSaaS契約を有していることがあります。追加のレポート機能を作成するためにカスタマイズしたい場合があります。アジェンダ決定に至ったディスカッション・ペーパーの一部として、国際会計基準審議会(IASB)スタッフは、CCコストを次のように定義しました。

(i) **コンフィギュレーション**:一般的なコンフィギュレーションにおいては、ソフトウェアの既存の機能に関して特定の設定を実装するために、ソフトウェア内のさまざまな「フラグ」や「スイッチ」の設定や、特定の値やパラメータの定義を行う。コンフィギュレーションには、追加のソフトウェアコードの変更または記述は含まれず、企業の便益のために特定の 방법으로機能するようにソフトウェアの既存のコードに関する設定を行うことが含まれる。

(ii) **カスタマイズ**:一般的なカスタマイズには、アプリケーション内の既存のソフトウェアコードの修正や、追加コードの記述が含まれる。ソフトウェアコードを大幅に変更または追加すると、一般に、意図した便益を提供できるようにソフトウェア内の機能が変更または追加される結果となる。

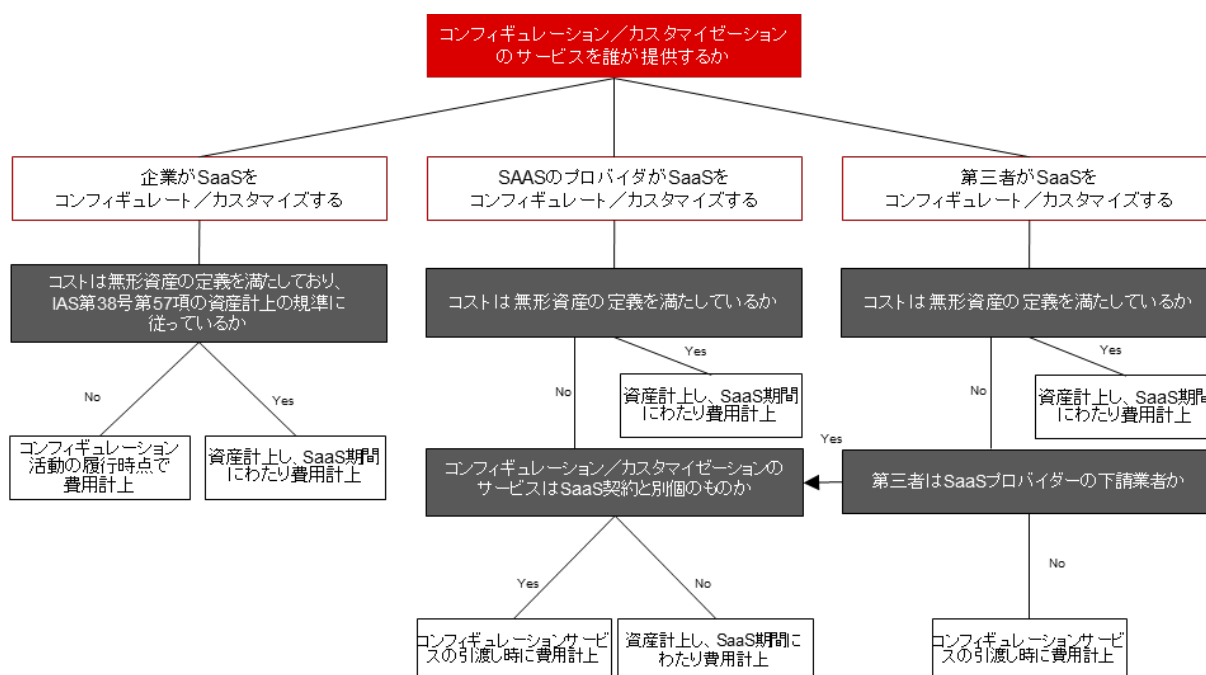
CCは、顧客自身、SaaSプロバイダ、または第三者によって実行され、しばしばSaaS契約のコスト総額に対して相当額のコストがかかります。

本資料は、これらのCCコストをどのように会計処理するか、および、財政状態計算書において無形資産または前払として資産計上すべきか、あるいは発生時に費用処理が要求されるかについて取り上げています。その他にも、契約の一部としてさまざまなコストが生じる可能性があります。企業は、SaaSソフトウェアを企業が支配する既存のソフトウェアないしシステムと接続または統合するブリッジモジュールの開発など、その他のコストの取扱いについては、引き続き通常の判断を用います。本資料は、このようなその他のコストは扱っていません。

2. 実務上の問題

クラウド・コンピューティング契約におけるCCコストを資産計上できるか

SaaS契約におけるCCコストを考える際に、企業が考慮すべき3つのステップがあります。下記のディビジョン・ツリーはそのステップをまとめたものです。



3. 質問1: CCコストは無形資産の定義(IAS第38号)を満たしているか?

無形資産は、「物的実体を伴わない識別可能な非貨幣性資産」と定義されています[IAS第38号第8項]。資産とは、企業が支配している資源のことです。ある企業が、その基礎となる資源から生じる将来の経済的便益を獲得するパワーを有し、かつ、その便益への他者のアクセスを制限するパワーを有している場合には、その企業は資産を支配しています。

IFRS ICは、要望書に記載されたSaaS契約において、顧客はコンフィギュレーションまたはカスタマイゼーションが行われたソフトウェアを支配しておらず、それらの活動はソフトウェアとは別個の資産を創出しないため、顧客は無形資産を認識しないことが多いであろうと考えました。しかし、状況によっては、例えば、契約によって、顧客が将来の経済的便益を獲得し当該便益への他者のアクセスを制限するパワーを有する原因となる追加コードが生じる場合があります。その場合、その追加コードを無形資産として認識するかどうかを決定するにあたり、顧客は追加コードが識別可能でIAS第38号の認識規準を満たすかどうかを評価します。

無形資産の定義が満たされ、SaaSプロバイダまたは第三者がCCを実行する場合、無形資産は自己創設無形資産ではなく、個別に取得する無形資産としての認識規準を満たします[IAS第38号第25項]。

企業がCCを自ら実行し、無形資産の定義が満たされている場合には、発生したコストが資産計上の規準を満たしているかどうかについての評価が要求されます。これらのコストを資産計上する前に満たすべき特定の規準があり、その規準はIAS第38号第57項に以下のように示されています。

「開発(または内部プロジェクトの開発局面)から生じた無形資産は、企業が次のすべてを立証できる場合に、かつ、その場合にのみ、認識しなければならない。

- a. 使用または売却に利用できるように無形資産を完成させることの技術上の実行可能性
- b. 無形資産を完成させて、使用するかまたは売却するという意図
- c. 無形資産を使用または売却できる能力
- d. 無形資産が可能性の高い将来の経済的便益をどのように創出するのか。とりわけ、企業が、当該無形資産の産出物または無形資産それ自体についての市場の存在や、無形資産を内部で使用する予定である場合には、当該無形資産の有用性を立証できること。
- e. 開発を完成させて、無形資産を使用するかまたは売却するために必要となる、適切な技術上、財務上およびその他の資源の利用可能性
- f. 開発期間中の無形資産に起因する支出を信頼性をもって測定できる能力」

実務におけるPwCの所見—IAS第38号に基づく資産計上

SaaSシステムの実行は複雑な場合が多く、さまざまなコストが発生する可能性があります。これらのコストの一部について、IAS第38号第8項から第17項の定義が満たされているかどうかを決定するためには、判断が要求されます。IFRS ICは、要望書に記載されたSaaS契約において、多くの場合、顧客は、提出書類にCC活動と定義された活動に関連する無形資産を認識しないであろうと指摘しました。これは、企業がコンフィギュレーションまたはカスタマイズされるソフトウェアを支配しておらず、またCC活動はソフトウェアとは独立した顧客によって支配されるリソースを創出しないためです。

SaaS契約はSaaSを受け取った企業自身によってコンフィギュレーションまたはカスタマイズされる可能性があり、IAS第38号第57項の規準を満たす場合には、CCおよびその他の設定コストは資産計上の要件を満たすコストに含まれることになります。企業は、これらのコストが自己創設無形資産をもたらす、他の研究開発プロジェクトと同様に資産計上の規準(IAS第38号第57項)を満たしているかどうかを考慮しなければなりません。

SaaS契約に関連して多くのコストが発生し、これらのコストの多くはアジェンダ決定で定義されるCCコストに該当しません。企業は、発生したコストの性質を特定し、コストを資産計上すべきかどうかを評価するために、アジェンダ決定におけるガイダンスを適用することが適切か、あるいは、他のガイダンスを使用することが適切かを決定するために、判断を用いる必要があるでしょう。

設例1—クラウド・ベースのITインフラストラクチャ・モデルへの移行で発生するコスト

これまで「オンプレミス」ソフトウェアモデルを使用していた報告企業が、当事業年度中にSaaSモデルに切り替えました。この変更を実行するにあたり、企業には、当期にCU105の設定コストが発生しました。これらのコストは、年間サービス料の一部ではなく、新しいSaaSオペレーティングモデル設定のために当期に発生したものです。企業は、以下

に要約されるようにコストを評価しました。

- データクレンジングおよび移転 CU5
- 従業員の訓練 CU5
- SaaSソフトウェアのコンフィギュレーション、すなわち、フラグとスイッチの設定、およびソフトウェアのパラメータの設定 CU45
- 企業が単独で開発する、さまざまなERPツール、ポータルおよびリポーティング機能間のインターフェイス(これらは企業の特注であり、企業はこのソフトウェアを支配している) CU50

質問

当期中に発生したコストCU105はどのように会計処理されるでしょうか。

回答

データクレンジングと移転で発生したCU5は、企業が経済的便益を受け取るリソースを創出していません。これは、データがすでに存在しており、いかなる方法によっても強化されないためです。企業には、新しいシステムで利用できるようにデータを保持するコストが生じているにすぎません。したがって、データを移転するためのコストは、無形資産の定義を満たさず、それらは発生時点で費用計上されることとなります。

訓練コストのCU5は、事業全体を発展させるためのコストと区別できず、発生時に費用計上すべきです。[IAS第38号第15項、第69項]

SaaS契約のコンフィギュレーションに発生したCU45について、企業は、コンフィギュレーションされたソフトウェアを支配しておらず、そのコンフィギュレーション活動は企業によって支配されるソフトウェアとは別個の資源を創出していないため、企業は無形資産を認識しません。しかし、これらのコストが、提供されるサービスに関連して前払いされている場合には、前払として資産計上する要件を満たす可能性があります(前払に関する詳細な解説については、下記の質問2および質問3を参照のこと)。

インターフェイスの創出に関して発生したCU50について、企業は、将来の経済的便益をもたらすと期待する資源である、企業が支配する資産を創出しています。この資産は、独立して識別可能であり、かつ、企業によって支配されているため、無形資産の定義を満たします[IAS第38号第8項、第11項、第12項]。企業は、開発費の規準が満たされているかどうかを検討することとなります[IAS第38号第57項]。これらの規準が満たされれば、企業はCU50を無形資産として資産計上し、耐用年数にわたって償却することとなります。

質問1.1: 追加コードは、どのような場合に無形資産として資産計上できますか。

サービスとしてのプラットフォーム(PaaS)契約では、顧客が、供給者によって提供されたインフラストラクチャやミドルウェアの上にアプリケーションを開発(または、開発を誰かに依頼)することがあります。SaaS契約では、顧客は、SaaSの導入中に、SaaSのコアコードに加えて追加コードを開発(または、開発を誰かに依頼)することがあります。どちらの状況においても、顧客は、追加コードをPaaSまたはSaaSと別個の無形資産として支配しているかどうかを慎重に評価しなければなりません。以下の設例は、SaaSの状況における分析を示したものです。PaaSの状況においても、類似の原則が適用されます。

設例1.1 – SaaSの導入中に開発された追加コード

背景

企業Aと企業Bは、それぞれ、SaaS供給者SとSaaS契約を締結しています。

企業Aは、SaaSソリューションを企業の既存システムに統合するために、追加モジュールの追加コードの開発を第三者のデベロッパーに依頼しました。企業Aは、特定のコードのコピーを保有しており、それをSaaS供給者のクラウド環境にデプロイします。企業Aは、追加コードのメンテナンスおよびアップデートに責任を負い、SaaSソリューションと企業の既存システムとの連携が継続できるようにします。また、企業Aは、企業Aが追加コードを検収した後、第三者のデベロッパーから後続的なメンテナンスとアップデートのサービスを購入します。

企業Bの事実パターンは、企業Bが、SaaS供給者Siに、SaaS契約とは別個に追加コードおよび事後的なメンテナンスとアップデートのサービスを依頼したことを除き、上記と同じです。企業Bが追加コードを検収した後、SaaS供給者Siはメンテナンスおよびアップデートのみに責任を負います。SaaS契約の不具合が生じて、追加コードのメンテナンスとアップデート・サービスの過失とはみなされません。同様に、追加コードのメンテナンスとアップデート・サービスに不具合が生じて、SaaS契約の過失とはみなされません。

追加コードは、供給者Sが提供するSaaSソリューションにのみ対応しています。

SaaS供給者Sは、SaaS契約全体の一部として、クラウド環境において追加コードをホストすることになります。企業Aおよび企業Bはいずれも、ホスティング期間中いつでも追加コードを保有する実質的な権利を有しています。

回答

企業Aおよび企業Bはいずれも、追加コードに直接帰属するコストを無形資産として認識します。追加コードは、SaaSとは別個に識別可能な資産であり、また、企業Aと企業Bによってそれぞれ支配されているため、無形資産の定義を満たします。また、認識規準も満たしています。

場合によっては、SaaSのプロバイダが企業のために別個の無形資産を開発しているのか、それとも単に企業に提供されるSaaSサービスの機能強化を行っているだけなのかの決定が難しいことがあります。この例では、SaaSプロバイダが企業Bのために追加コードを開発したとき、履行リスクが別個であったため、追加コードを使用するライセンスはSaaS契約から分離されていました。追加コードの使用がSaaS環境に依存するという事実は、資産を支配しているか否かの評価に影響しませんが、無形資産の耐用年数の評価において考慮されることとなります(下記の質問1.2を参照)。

質問1.2: SaaSとは別個に認識されている無形資産の償却期間はどのように決定しますか。

企業は、SaaSとは別個の無形資産(例えば、上記質問1.1で資産計上された追加コード)の耐用年数を評価するために、IAS第38号を適用しなければなりません。この評価には、以下のような要素の見積りが含まれます。

- 無形資産の使用がSaaSに依存している場合、互換性のあるSaaSソリューションへのアクセスの継続期間(例えば、SaaS契約の更新が期待されるかどうか)
- SaaSソリューション、および別個の無形資産の技術的な陳腐化。

質問1.3: SaaS契約の導入に伴う設計コストは、無形資産として資産計上できるでしょうか。

大規模で複雑なSaaSソリューションの導入には、通常、たとえば以下のような企業固有のソリューションを設計するための多大な労力が必要となります。

- 入手後すぐに使える(out-of-the-box) SaaSソリューションのカスタマイゼーションまたはコンフィギュレーション
- 企業の既存システムおよびプロセスの機能強化とアップグレード
- 機能強化およびアップグレードされたシステムとプロセスと、カスタマイズまたはコンフィギュレーションされたSaaSソリューションとの統合

IFRS ICは、SaaS契約におけるカスタマイゼーションおよびコンフィギュレーション・コストの会計処理に対処しました。IFRS ICは、企業は、コンフィギュレーションまたはカスタマイズされたソフトウェアを支配しておらず、そのような活動はソフトウェアと別個の資産を創出しないため、多くの場合において、無形資産を認識しないだろう、と述べました。IFRS ICは、要求されるSaaSのカスタマイゼーションおよびコンフィギュレーションの程度の決定に関連するコストを含め、設計コストの会計処理を具体的に扱っていませんでした。

これらのコストそのものを評価する場合、それらが企業によって支配されている識別可能な資産を表しており、認識規準を満たしている場合のみ、資産計上が可能となります。企業は、識別可能な資産があるか、および設計文書が識別可能な将来の経済的便益を提供するかを決定する際に、重大な判断を適用する必要があるかもしれません。

資産は、以下のいずれかの場合に識別可能となります。

- 資産が分離可能である場合。すなわち、企業から分離または分割して、単独で、または関連する契約、識別可能な資産もしくは負債とともに、企業がその意図があるか否かにかかわらず、売却、移転、ライセンス供与、賃貸または交換することができる。
- それらの権利が譲渡可能かどうかや、企業または他の権利および義務から分離可能であるかどうかにかかわらず、当該資産が契約またはその他の法的権利から生じている場合。

システムの設計が識別可能かどうかの決定には判断が必要となります。主要な検討事項として、以下の点が考えられます。

- a 設計文書は、SaaSソリューションおよび継続的な日常の事業活動から分離可能かどうか。設計内容が分離可能であるとみなされるためには、企業が当該設計内容の売却、移転、ライセンス供与を意図している必要はないが、仮にそれらの取引を行おうとすればその実行が可能形態である必要がある。この判断を行う際には、企業は、仮に自社が企業結合で取得された場合に当該設計コストが別個の無形資産として識別されるかどうかを検討することが有用となる可能性がある。
- b 企業は、設計活動に関して付与された法的または契約上の権利が実質的であるか否かを慎重に検討する必

要がある。例えば、第三者との契約は、SaaSソリューションの導入過程で創出された知的財産に対する永続的なライセンスを企業に提供する可能性がある。この契約上の権利は、他の類似のプロジェクトに当該知的財産を使用するための保護を第三者に提供するだけでなく、設計に対する法的または契約上の権利を企業に与えることを目的としているはずである。このような権利の内容、およびそれらの権利がIAS第38号に基づく無形資産の定義を裏付けるか否かの決定には、判断が要求される。

資産が識別可能であると判断された場合、企業は、予想される将来の経済的便益の可能性が高いかどうかを検討する必要があります。無形資産から流入する将来の経済的便益には、製品またはサービスの販売による売上、コスト削減、または企業による当該資産の使用から生じるその他の便益が含まれる可能性があります。

無形資産が識別された場合、どのコストが資産のコストの一部として資産計上される開発支出を表すかを評価することが重要です。異なる選択肢を評価するための研究または評価の段階で発生したコストは、費用計上すべきです。

設計コスト全体を無形資産として認識できない場合には、場合によっては、導入プロジェクトの異なる要素に設計コストを配分し、設計コストのうち他の無形資産に関連する部分を資産計上することが可能かもしれません。例えば、設計活動の一部は、SaaSから分離され企業によって支配されているソフトウェア無形資産の開発、または既存のソフトウェア無形資産の機能強化に関連している場合があります。そのような場合には、設計コストのうち、別個のソフトウェア無形資産の開発に直接帰属する部分を資産計上することが適切である可能性があります。

企業が、コストが無形資産の定義を満たさないと結論づけた場合には、コストを前払として資産計上できるか、あるいは発生時に費用処理しなければならないかを評価しなければなりません。IAS第38号は、企業に対して、サービスの受取時にサービスのコストを費用計上することを要求しています[IAS第38号第69項]。サービスを受け取るのは、契約に従って供給者が履行した時であり、企業がサービスを使用する時ではありません[IAS第38号第69A項]。

IAS第38号は、「供給者が履行する」が何を意味するかについてのガイダンスを提供するものではなく、供給者から受け取るサービスの識別に関するガイダンスを提供するものでもありません。IFRS ICは、企業に対し、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」の規準に照らして、供給者がサービスを履行する時点に影響を与える可能性のあるサービスの性質を決定すべきであると指摘しています。企業は、サービスがいつ履行されるのかを結論付けるために、誰がそのサービスを履行しているのか(第三者か、またはSaaSプロバイダか)、および、IFRS第15号の規準に従い、サービスがSaaSの履行義務とは別個のものかを理解しなければなりません。

4. 質問2: CCサービスはSaaS契約と別個のものか

CCサービスがSaaS契約と別個のものかを判定するために、企業は、IFRS第15号の規準を参照しなければなりません。約束が別個のものである場合、カスタマイズのコストはカスタマイズの期間にわたって認識されます。約束が別個のものでない場合、カスタマイズのコストは前払として認識され、SaaS契約全体にわたって費用計上されます。IFRS第15号の規準は、顧客の視点に立ったコストの資産計上ではなく収益認識を念頭に開発されているため、場合によっては、この判断が困難である可能性があります。

IFRS第15号に従い、顧客に約束している財またはサービスは、次の要件の両方に該当する場合には、別個のもので

- 顧客がその財またはサービスからの便益を、それ単独でまたは顧客にとって容易に利用可能な他の資源と組み合わせ得ることができる(すなわち、当該財またはサービスが別個のものとなり得る)
- 財またはサービスを顧客に移転するという企業の約束が、契約の中の他の約束と区分して識別可能である(すなわち、当該財またはサービスを移転する約束が契約の観点において別個のものである)。

したがって、財またはサービスが別個のものであるか否かの評価には、財またはサービスが、(a) 別個のものとなり得え、かつ、(b) 区分して識別可能である、という2つの点を満たすか検討する必要があります[IFRS第15号第27項]。

CCリスクとSaaSサービスのリスクが別個のものでない場合、企業は、CCに対する支払いに関連するサービスをまだ受領していないと結論付けるでしょう。その結果、CCに対する支払いは、結合されたSaaS契約に関連する前払となります。この前払は、結合された財またはサービスがSaaS契約に基づいて提供された時点で費用として認識されることになります。

設例2—SaaSと不可分なSaaSソースコードのカスタマイズ

背景

銀行業界のある顧客は、銀行のアドバイザーとその顧客との相互関係を促進するためにSaaS契約を実行しています。現行のプラットフォームは全ての規制要件を網羅しているわけではないため、ソースコードに介入することで、基本ソリューションをカスタマイズし、下記のような一定の機能を含める必要があることが合意されました。

- 投資目的(例えば、退職に備えた資金貯蓄するなど)のような、個人データを収集するための新しいデータフィールドの開発
- 銀行の顧客に提供したドキュメントの保存のためのドキュメントリポジトリ
- 銀行の顧客とのコミュニケーションのためのポストボックスの追加

上記の活動はSaaSプロバイダによって実行され、顧客はこれらのコストを前払いで支払います。

質問

企業はカスタマイズのコストを資産計上できるでしょうか。

回答

顧客は、提供されるサービスをCCが大幅に修正するため、CCサービスとSaaSサービスは別個のものではないと結論づけています。規制要件を満たすため、この修正がなければSaaSサービスを提供することはできないため、リスクを区分することはできません。

CCコストは前払として資産計上し、SaaS契約期間にわたって償却しなければなりません。

5. 質問3: カスタマイズが第三者によって提供されている場合、第三者はSaaSプロバイダの下請けか

CCサービスは、SaaSプロバイダ、もしくは他の第三者の供給者によって提供される場合があります。IFRS ICは、第三者の供給者がCCを履行した場合、これらのコストは通常直ちに費用計上されると結論づけました。これは、サービスの性質および充足を決定するためにIFRS第15号を検討する場合、第三者が契約ごとに作業を完了した時点で第三者が履行したものとみなされる可能性が高いからです。しかし、IFRS ICは、第三者が実質的にSaaSプロバイダの下請けかどうかを検討し、それゆえに、サービスはIFRS第15号に従って評価する目的上、単一の当事者によって提供されているものとみなすべきであるかどうかを検討することが適切であるかどうかについて議論しました。

実務におけるPwCの所見—第三者が実質的に下請け業者かどうかは、重要な判断の行使を伴う可能性が高い

第三者がSaaSプロバイダの実質的に下請業者かどうかを検討する際に、企業は、特に、次の要素を考慮することが考えられます(このリストは網羅的なものでも決定的なものでもありません)。

- SaaSプロバイダと第三者との間の契約上および業務上の関係はどのようなものか。例えば、SaaSプロバイダは、第三者による作業がどのように行われるかについて、何らかの発言力(または何らかの指図)があるか。
- SaaSの主契約に基づく第三者の義務(ある場合)は何か。
- 契約は、顧客、SaaSプロバイダ、第三者の三者間契約となっているか。
- SaaSプロバイダの契約条件は、第三者のCCの履行を条件とし、もしくは依存しているか、またはその逆の条件または依存があるか。
- 第三者プロバイダの顧客は誰か。SaaSプロバイダか、それとも基礎となるSaaSサービスの利用者か。
- SaaSプロバイダは第三者の関与にあたってどのような関わりをしていたか(例えば、SaaSプロバイダは第三者による作業の仕様および範囲を指定したか)。
- 第三者が提供するサービスに対して、第一義的な責任を負うのは誰か—例えば、CCに関連する問題が発生した場合、顧客は誰に電話をかけるか。

もし、第三者がSaaSプロバイダの実質的な下請け業者であるとみなされる場合、企業は次に、上記の質問2で説明したように、CCサービスがSaaS契約と別個のものかどうかを評価する必要があります。

設例3a—第三者—下請け業者である場合

ある企業が、人事部門のために新しいSaaS契約を導入します。契約の一環として、企業は、SaaSの提供に先立って相当額のCCコストを負担する必要があります。CCは第三者から提供されます。SaaSプロバイダは、SaaSサービスが意図した通りに実施されることを確保するために、SaaSの履行義務の充足前に、第三者の作業を承認する

ことが義務付けられており、SaaSサービスを提供するためにさらなる変更が必要な場合にはその責任を負います。

質問

第三者はSaaSプロバイダの下請けでしょうか。

回答

SaaSプロバイダは、SaaSの履行義務の充足を始める前に、第三者の作業を承認することが義務付けられており、遂行される作業の充分性に責任を負います。したがって、企業は、第三者が実質的にSaaSプロバイダの下請けであると結論づける可能性が高いといえます。

設例3b—第三者—下請け業者でない場合

ある企業が、人事部門のために新しいSaaS契約を導入します。契約の一環として、企業は、SaaSの提供に先立って相当額のCCコストを負担する必要があります。CCは第三者から提供されます。CCに関する契約は、SaaSプロバイダが関与しない、第三者と企業間の契約です。CCの結果、SaaSサービスの提供に問題が生じた場合、第三者は企業が納得するまでそれらの問題に対処する責任を負います。

質問

第三者はSaaSプロバイダの下請けでしょうか。

回答

SaaSプロバイダは、第三者と企業との契約の当事者ではなく、CCサービスに関するいかなる問題解決にも責任を負いません。その結果、企業は、第三者がSaaSプロバイダの実質的な下請け業者ではなく、企業に対するベンダーとして活動していると判断する可能性が高いでしょう。

6. アジェンダ決定の適用日

アジェンダ決定に正式な発効日はありません。IFRS ICは、アジェンダ決定は、多くの場合、それまで入手できなかった説明的資料を含んでおり、この説明的資料の結果として、企業は会計方針を変更する可能性があるとは指摘しています。IASBは、企業が会計方針の変更の決定を下し、変更を適用するための十分な時間を与えられると期待しています。財務諸表で認識された金額の変更はすべて遡及的に適用されなければならないが、したがって、比較期間の金額も修正再表示が必要となる可能性があります。会計方針の見直しの結果、財務諸表に重要な変更が生じた場合には、透明性のある方法で開示し、IAS第8号に準拠しなければなりません。

実務におけるPwCの所見—過去のCCの支払の再評価

このアジェンダ決定により、特に資産計上された場合に、企業は、過去の報告期間に生じたコンフィギュレーションおよびカスタマイゼーションのコストの会計処理の再評価が必要となるでしょう。アジェンダ決定は、多くの場合、説明的資料を含んでおり、この説明的資料の結果として、「新しい情報」が生じる場合は、企業はIAS第8号に従って任意に会計方針を変更する可能性があります。会計方針の任意の変更は、実務上不可能な場合を除き、遡及適用されます。アジェンダ決定は直ちに有効です。しかし、企業は、会計方針の変更を評価し適用するための十分な時間を与えられることが期待されます。実務上、2021年12月決算の報告企業はIFRS ICの決定を分析するために十分な時間があると期待できるかもしれませんが、2021年6月30日の財政報告についてはIFRS ICの決定の分析に十分な時間がないかもしれません。これが重要な方針である場合には、2021年6月の財務報告において、予想される変更のプロセスと時期を説明する開示を行うべきです。アジェンダ決定の性質およびステータスならびにアジェンダ決定の結果により生じる変更をどのように会計処理するかについては、PwC IFRSマニュアル第3章 [FAQ 3.20.1](#) (和訳は [こちら](#)) および [FAQ 3.37.1](#) (和訳は [こちら](#)) をご参照ください。

コンフィギュレーションおよびカスタマイゼーションのコストに関する最近の米国会計基準 (US GAAP) のガイダンスとの比較

2018年8月29日、FASBIは、ベンダーによるクラウド・コンピューティング契約において発生した導入、設定およびその他の前払いされたコストの顧客による会計処理、すなわちサービス契約に関する新しいガイダンスを公表しました。新たなUS GAAPのガイダンスに従い、顧客は、クラウド・コンピューティング契約の導入コストの資産計上に、オンプレミスのソフトウェアライセンスと同じ規準を適用します。

クラウド・コンピューティング契約の導入コストの資産計上の要求事項は、ASC350-40の内部利用目的ソフトウェアのガイダンスと整合しています。

US GAAPのガイダンスでは、ソフトウェアライセンスを移転しないクラウド・コンピューティング契約を含む導入コストは、コストのフェーズおよび性質に基づいて資産計上に適格となる可能性があることが明確化されています。

また、US GAAPは、資産計上されたクラウド・コンピューティングのコストの減損に関する具体的なガイダンスを定めています。さらに、US GAAPで要求されている開示のうち、IFRSで要求されている開示事項と異なる可能性があるものも複数あります。

PwCの所見－IFRSとUS GAAPとの差異

クラウド・コンピューティング契約においては、IFRSとUS GAAPの要求事項が異なることに留意する必要があります。US GAAPは、IFRSと比較してコンフィギュレーション・コストまたはカスタマイズ・コストの資産計上をより容易に認めるアプローチを選んでいます。

7. クラウド・コンピューティング契約におけるコンフィギュレーションおよびカスタマイゼーションのコスト:IFRS ICアジェンダ決定の影響

クラウド・コンピューティング契約を履行するために、企業は、契約の一部であるさまざまなその他のコストを負担する可能性があります。企業は、それらの他のコストの取扱いについて引き続き通常の判断を行います。下表は、いくつかの一般的な例を示しています。

活動	誰が作業を実施したか		説明	IFRSの参照	IFRS ICアジェンダ決定の参照	実務の変更の有無
	企業の従業員	第三者(企業が委託—SaaSプロバイダの下請けではない)				
	発生の可能性の高い結果					
ソフトウェア・ソリューションの選定前に発生したコスト	発生時に費用処理する		ソフトウェア・ソリューションの選定前に発生したコストは研究コストであるため、費用処理される。	IAS 38.54		実務の変更なし
ソフトウェアの使用に関するSaaSプロバイダの請求	適用なし—これはSaaSプロバイダによって費用請求が行われる	サービスの受取時に費用として認識する(サービスが他の基準書に基づいて資産化されるコストに直接帰属する場合を除く)	通常のSaaS契約では、ユーザーにソフトウェアの支配を与えず、単にアクセス権を提供するだけであるため、サービス契約として扱われることになる。したがって、ソフトウェアの使用に対するSaaSプロバイダの請求は、サービスの受取時に費用として認識される。ただし、サービスが他の基準書に基づいて資産化されるコスト(棚卸資産、有形固定資産、無形資産または顧客の契約コストなど)に直接帰属する場合を除く。	IAS 38.69	IFRS ICアジェンダ決定 2019年3月(和訳はこちら)	実務の変更可能性あり

企業の知的財産を生じさせる設計文書に関連するコスト	判断を適用する(説明を参照)	これらのコストは、無形資産が識別可能であり、かつ、予想される将来の経済的便益が当該企業に流入する可能性が高い場合にのみ資産計上できる。 企業は、設計に対して契約上または法的な権利を有していることを示す十分な証拠があるかどうか、および設計文書がソフトウェア・ソリューションの導入を超えて識別可能な将来の経済的便益を提供するかどうかを判定する際に、重大な判断を適用する必要がある可能性がある。	IAS 38.12, 57, 65-67	IFRS ICアジェンダ決定 2021年3月(和訳はこちら)	実務の変更可能性あり	
SaaS側で実施した作業						
- SaaSのコンフィギュレーション(アプリケーション・ソフトウェア内のさまざまな「フラグ」や「スイッチ」の設定、または値やパラメータの定義を含む)を行い、ソフトウェアの既存のコードを指定された方法で機能するように設定する	コンフィギュレーションの性質 - 発生時に費用処理する	前払として資産計上または発生時に費用処理する(説明を参照)	企業はSaaSを支配しないため、SaaSのコンフィギュレーションによって無形資産は生じない。コンフィギュレーションがSaaSプロバイダによって行われ、SaaSと区別できない場合、コストは前払として繰り延べられる。それ以外の場合は発生時に費用計上される。	IAS 38.8 IFRS 15.27-30	IFRS ICアジェンダ決定 2021年3月(和訳はこちら)	実務の変更可能性あり
- SaaSコードを修正して、追加で機能を変更または作成する(当該コードの知的財産はSaaSプロバイダが保持)	発生時に費用処理する	前払として資産計上または発生時に費用処理する(説明を参照)	ほとんどの場合、SaaSプロバイダのみがSaaSのソースコードを修正できる。企業または第三者がソースコードを修正するために一時的にアクセスを付与された場合、関連コストは発生時に費用計上される。なぜなら、それらはSaaSとは別個の、企業が支配する無形資産を生じさせないからである。SaaSプロバイダによって行われたソースコードの大幅な修正はSaaSと区別できないため、コストは前払として繰り延べられる。それ以外の場合は、発生時に費用計上される。	IFRS 15.27-30	IFRS ICアジェンダ決定 2021年3月(和訳はこちら)	実務の変更可能性あり
- SaaSコードへの追加コードの開発(モジュールまたはインタフェースを含む)	無形資産として資産計上または発生時に費用処理する(説明を参照)	無形資産または前払として資産計上(説明を参照)	企業がSaaSとは別個に追加的なコードを支配している(または、それを使用するためのライセンスを支配している)場合、IAS第38号に基づく無形資産の認識要件を評価する。 無形資産を認識できないが、追加コードがSaaSプロバイダによって開発されている場合、コードへのアクセスはSaaSの契約期間にわたって与えられるため、SaaSプロバイダへの支払は前払として繰り延べられる。その他のコストは発生時に費用計上される。	IAS 38.25, 57, 69	IFRS ICアジェンダ決定 2021年3月(和訳はこちら)	実務の変更可能性あり

既存のソフトウェアまたはシステム上で企業側が実施した作業	コストを既存の無形資産の帳簿価額に加算可能かどうかを評価するため、事後の支出に関するIAS第38号のガイダンスを適用する	事後的な開発の支出のうち、追加的な将来の経済的便益を創出し(通常、増強コストと呼ばれる)、かつ認識要件を満たすもののみが、既存の無形資産の帳簿価額に加算される。	IAS 38.20, 57	IFRS IC7 ジェンダ決定 2021年3月(和訳はこちら)	増強コストとみなされない、または認識要件を満たさないコストについては、実務の変更可能性あり
顧客にリリースされたSaaS版のテストを行うコスト	発生時に費用処理する	テストのコストは、無形資産が創出されたり増強されたりしない限り、費用処理される。	IAS 38.27(b), 28, 57, 59(a), 69	IFRS IC7 ジェンダ決定 2021年3月(和訳はこちら)	実務の変更可能性あり
訓練コスト	発生時に費用処理する	IAS第38号は、訓練コストを費用計上することを要求している。	IAS 38.15, 29, 67(c), 69(b)		実務の変更なし
購入または開発したデータ変換ソフトウェア	資産計上し、使用期間にわたって償却する	企業がクラウド型ITモデルへの移行を目的として特定のデータ変換ソフトウェアを取得または開発した場合、当該ソフトウェアの取得コストは資産計上され、その後、当該ソフトウェアの使用期間にわたって費用計上される可能性が高い。この使用期間は短期間になる可能性が高い。	IAS 38.25, 57		実務の変更なし
データのクレンジング、移行、変換	発生時に費用処理する	企業はすでにデータへのアクセス権を有しているため、この活動は企業に追加の資源を創出せず、資産の定義を満たさない。	IAS 38.8, 20, 29(c)		実務の変更なし

8. クラウド・コンピューティング契約におけるコンフィギュレーションおよびカスタマイゼーション・コストに関するよくある質問

このセクションには、アジェンダ決定の適用に関してよくある9つの質問が含まれています。各トピックの詳細については、上記の各セクションをご参照ください。

1ーアジェンダ決定は、SaaSソリューションの導入に関連するすべてのコストを費用計上すべきであると述べていますか。

いいえ。アジェンダ決定は、アジェンダ決定で定義されたCCコストは発生時に費用計上すべきであると明確にしています。しかし、企業には、アジェンダ決定で定義されているCCコストとは明確には言えないその他のコストが発生することがよくあります。企業は、コストを資産計上すべきかを評価するために、発生したすべてのコストの内容を特定し、アジェンダ決定で示されている概念や他のガイダンスを検討する際に判断を用いる必要があります。

2ーどのような状況において、導入コストは資産計上されますか。

アジェンダ決定では、コストが資産計上される2つのシナリオを概説しています。最初のシナリオは、コストが無形資産の定義を満たす場合です。たとえば、SaaSソリューションと連携するためのインターフェイスを構築する場合または関連プラットフォーム上に企業が支配するアプリを構築する場合(それぞれの場合については後述)、企業は無形資産を支配している可能性があります。また、第2のシナリオとして、コストが前払費用を表している場合は前払の資産が認識される可能性があります。SaaS供給者または請負業者に支払われる金額が、将来受け取るSaaSサービスと交換に支払われたと評価される場合、すなわちSaaSと区別できないサービスに関連している場合が、これに該当します。

3ーSaaS契約に関連して発生するコストのうち、無形資産の定義を満たしており、したがって資産計上される可能性があるコストの例には、どのようなものがありますか。

企業は、それらのコストが、どのような場合に区分して識別可能であり企業によって支配される資産をもたらすかを評価する必要があります。SaaSソリューションの導入中に発生する可能性がある無形資産の例としては、以下が挙げられます。

- (たとえインターフェイスがSaaSソリューションにのみ使用される場合でも)、企業によって開発および支配されるインターフェイス

- (たとえプラットフォームがSaaSプロバイダによって提供される場合でも)、クラウド・ベースのプラットフォーム上で企業によって開発および支配されるアプリ

これは、上記の資産が企業によって支配されており、SaaSと別個のものであることに基づいています。インターフェイスまたはアプリの使用がSaaS環境に依存するという事実は、支配の評価に影響を与えませんが、無形資産の耐用年数を評価する際には考慮に入られます。

企業は、どのようなコストが資産計上されるかを決定するために、以下を含む、IAS第38号のその他のガイダンスを検討しなければなりません。

- 内部で開発された無形資産に関連するコストがいつ資産計上できるかを決定するために、IAS第38号第54項から第67項、
- 事業全体を進展させるコストと区別できず、費用計上しなければならないコスト(例えば、訓練コスト)について説明しているIAS第38号第69項

4-IFRS ICの決定は、すべてのクラウド・ベースのソリューションに適用されますか。

いいえ。IFRS ICのアジェンダ決定はSaaSのみに適用されます。IFRS ICは、2019年3月に、SaaS契約全体の会計処理を考慮したアジェンダ決定を公表しました。これは、契約がサービスとして会計処理される可能性が高い場合と、無形資産またはリースである可能性を示しています。しかし、SaaS以外にも、サービスの定義を満たさない可能性があるクラウド・ベースのソリューションがあります。例えば、企業がソフトウェアを保有し、別個のプロバイダを通してそれをホストしている場合、または、企業がソフトウェアを保有する実質的な権利を有している場合などです。

5-SaaSソリューションに関連する無形資産の償却期間はどのように決定しますか。

企業は、SaaSと別個の無形資産の耐用年数を評価するために、IAS第38号を適用しなければなりません。これには、例えば、以下の見積りが含まれます。

- 互換性のあるSaaSソリューションへの継続的なアクセス(例えば、SaaS契約の更新が期待されるかどうか)
- 無形資産の使用はSaaSに依存しているか
- SaaSソリューション自体の技術的な陳腐化

6-アジェンダ決定の適用は、誤謬または方針の変更の、どちらとみなされるでしょうか。

アジェンダ決定は、多くの場合、説明的資料を含んでおり、この説明的資料の結果として「新しい情報」が生じることから、企業は(IAS第8号に従って)任意に会計方針を変更することになり得ます。会計方針の任意の変更は、実務上不可能な場合を除き、遡及適用されます。

7-アジェンダ決定を遡及適用すべきであるというのは、どういう意味でしょうか。

遡及適用とは、「新しい会計方針を、その方針が過去から常に適用されていたかのように、取引その他の事象及び状況に適用すること」をいいます[IAS第8号第5項]。企業は、表示する期間より前の期間に関する調整を、表示する最も古い期間の資本の期首残高の修正として報告しなければなりません。これは、企業がSaaS契約で以前に資産計上されていたコストを費用計上することが要求されている場合、企業は資産の認識を中止し、表示するすべての期間について関連する償却費を戻し入れなければならないことを意味します。その結果、比較数値の修正再表示および期首利益剰余金が修正されるでしょう。IAS第8号は、会計方針の変更に関する開示要求事項について、さらなるガイダンスを提供しています。

8-2021年12月31日を期末とする企業は、アジェンダ決定の影響を当該日付の財務諸表の中で分析することが期待されていますか。

アジェンダ決定に正式な発効日はありません。IASBIは、企業にはなんらかの変更が必要かどうかを評価し、変更を適用するための十分な時間が与えられると期待しています。2021年12月31日を報告日とする企業は、多くの場合、本アジェンダ決定を分析するのに十分な時間があつたと考えられます。しかし、稀な状況においては、これが実務上不可能な場合があります。このような状況下においては、これが会計方針の重大な変更である場合には、2021年12月31日付の財務報告において、予想される変更の検討過程と適用時期についての説明が行われることを、PwCは期待します。

9-企業がアジェンダ決定に従ってSaaS導入に伴うコストを分析するための情報を入手できない場合には、どのような取り扱いをしますか。

企業は、会計方針の変更を適切かつ適時に実施するために、当期および過去のSaaS契約に関する履歴情報の入手に十分な資源を確保すべきです。稀な状況において、完全遡及適用または修正再表示は実務上不可能なことがあります。このような場合に、IAS第8号は、完全遡及適用の要求事項の例外を規定しています。しかし、IAS第8号における実務上不可能な場合の例外の適用には高いハードルがあると考えられます。

9. アジェンダ決定を実施するための表示および開示の要求事項

基本財務諸表への影響の表示

企業は、(通常、関連する欄のヘッダーに「修正再表示」という用語を加えることによって)基本財務諸表のどこが修正再表示されているかを、修正再表示に関する情報が記載されている箇所の注記への参照とともに明確に記載する必要があります[IAS第1号第113項]。持分変動計算書において、企業は、資本の各内訳項目について、遡及的修正再表示の影響額を表示する必要があります[IAS第1号第106項(b)]、これは通常、比較期間の期首残高について、「当初表示」、注記の参照とともに「会計方針の変更(税引後)」、および「修正再表示」の3行を表示することにより行われます。

また企業は、修正再表示が比較期間の期首時点の情報に対して重要性のある影響がある場合、(IAS第1号第10項(f)に基づき)比較期間の期首現在の第3の貸借対照表を含める必要があります。

会計方針の変更に関する注記

企業が、2021年のIFRS ICアジェンダ決定を契機として行われた変更が会計方針の任意の変更であると結論付けた場合、企業は、以下のとおり、IAS第8号第29項の要求事項に従います。

会計方針の任意の変更の要求事項 (IAS第8号第29項)	追加の説明
(a) 会計方針の変更の性質 (b) 新しい会計方針の適用が信頼性のある目的適合性のより高い情報を提供するという理由	IFRS ICアジェンダ決定の概要説明、およびアジェンダ決定によって企業の会計方針がどのように変更されたか。
(c) 当期および表示する過去の各期間について、実務上可能な範囲で、次の事項に関する修正額 (i) 影響を受ける財務諸表の各科目 (ii) IAS第33号が企業に適用される場合には、基本的小および希薄化後の1株当たり利益	これは、通常、3つの貸借対照表(第3の貸借対照表を含む)、2つの損益計算書(該当する場合にはEPSを含む)、および2つのキャッシュ・フロー計算書に対する影響額が含まれる。 貸借対照表および損益計算書への影響額には、関連する税効果を含める必要がある。
(d) 表示している期間よりも前の期間に関する修正額	
(e) 遡及適用が、特定の過去の期間について、または表示する期間よりも前の期間について、実務上不可能である場合には、その状態が存在するに至った状況、および会計方針の変更がどのように、そしていつから適用されているかの説明	

会計方針および重要な判断の開示

企業は、無形資産に関する会計基準を更新する必要がある可能性があり、また、新しい会計方針の適用において、IAS第1号第122項に基づき開示すべき重大な判断が行われたかどうかを検討しなければなりません。重大な判断として、例えば、以下が考えられます。

- SaaSの導入活動が、企業が支配する無形資産を創出するかどうかの決定
- SaaS契約の供給者に支払われたコストが、クラウド・ベースのソフトウェアの重大なカスタマイゼーションに関連するものかどうかの決定

期中財務諸表

IAS第34号第43項は、当該事業年度の過去の期中報告期間の財務諸表、およびIAS第8号に従って年次の財務諸表

について修正再表示される過年度の対応する期中報告期間の財務諸表を修正再表示することによって、会計方針の任意の変更を会計処理することを要求しています。企業は、[IAS第34号第16A項\(a\)](#)に従い、直近の年次財務諸表からの会計方針および計算方法の変更の内容および影響を説明する必要があります。開示の範囲は、企業の状況によって異なります。企業は、現地の規制当局の要求事項や期待、および変更の重要性を考慮して、開示の範囲の決定に判断を適用します。企業は、年次財務諸表に適用される、上の表に記載した[IAS第8号第29項](#)の要求事項が、会計方針の変更の内容および影響を説明するために使用できるかどうかを検討しなければなりません。

© 2022 PwC. All rights reserved.

PwC refers to the PwC Network and/or one or more of its member firms, each of which is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details.

This content is for general information purposes only, and should not be used as a substitute for consultation with professional advisors.